

Steuerberater Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, München

Sind Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter?

A. Aktuelle Bedeutung der Frage

Aufgrund eines Vorlagebeschlusses des I. Senats¹ wird der Große Senat des Bundesfinanzhofs demnächst darüber zu entscheiden haben, ob die Gewährung eines zinslosen Darlehens von einer Mutterkapitalgesellschaft an eine Tochterkapitalgesellschaft bei der Tochtergesellschaft als Nutzungseinlage pro rata temporis² oder als Einlage eines bisher noch nicht bekannten Wirtschaftsgutes Kapitalnutzungsrecht³ zu behandeln ist. Die Bedeutung dieser Frage liegt darin, daß sich der Teilwert einzelner Nutzungen und der Teilwert immaterieller Wirtschaftsgüter unterscheiden. Der Teilwert von Nutzungen bemißt sich nach den Aufwendungen, die dem Überlasser der Nutzungen tatsächlich entstanden sind⁴. Im Falle einer zinslosen Darlehensgewährung hängt der Teilwert der Zinsvorteile von den Refinanzierungskosten ab, die der Muttergesellschaft entstanden sind. Sind solche Kosten nicht angefallen, ist der Teilwert null. Eine Einlage käme nicht in Betracht. Dagegen ist der Teilwert eines selbständigen Wirtschaftsgutes Nutzungsrecht stets unabhängig von den Kosten, die mit dem genutzten Wirtschaftsgut zusammenhängen⁵. Ein Kapitalnutzungsrecht wäre also auch dann als Einlage anzusetzen, wenn bei der Muttergesellschaft keine Refinanzierungskosten anfallen würden. Würde der Große Senat die Einlagefähigkeit des Kapitalnutzungsrechts anerkennen, würden sich phantastische Steuergestaltungsmöglichkeiten für mittelständische Kapitalgesellschaften ergeben.

Beispiel:

Der Alleingesellschafter einer GmbH gibt seiner Gesellschaft ein zinsloses Darlehen. Den Barwert der ersparten Zinsen aktiviert die GmbH als Kapitalnutzungsrecht⁶. Die Abschreibungen auf das Nutzungsrecht mindern nicht nur den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn, sondern auch den Gewerbeertrag, weil Abschreibungen keine Dauerschuldzinsen sind. Der Gesellschafter erzielt keine Einkünfte aus Kapitalvermögen⁷.

Die Frage, ob Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter sind, hat also erhebliche Aktualität. Darüber hinaus handelt es sich um eine Frage, die für die ertragsteuerliche Behandlung von Nutzungsüberlassungen von ganz allgemeiner Bedeutung ist.

B. Pro und contra Wirtschaftsguteigenschaft

1. Pro Wirtschaftsguteigenschaft

Für die Auffassung, Nutzungsrechte sind Wirtschaftsgüter, spricht die Tatsache, daß (fast) die gesamte Fachwelt diese Meinung vertritt und schon immer vertreten hat. Der Bundesfinanzhof bezeichnet unentgeltlich eingeräumte Nutzungsrechte seit 1977⁸ als einlagefähige immaterielle Wirtschaftsgüter. Alle Kommentare zum Einkommensteuergesetz gehen

von der Wirtschaftsguteigenschaft aus. Die Finanzverwaltung⁹ fordert, daß ein vorausbezahltes Nutzungsentgelt aktiviert und abgeschrieben wird, unterstellt also die Wirtschaftsguteigenschaft des Nutzungsrechts. Statt einer Begründung für diese Ansicht findet man regelmäßig nur apodiktische Feststellungen:

„Das Nießbrauchrecht ist wie jedes Recht ein Vermögensgegenstand“¹⁰. „Da es keinem Zweifel unterliegen kann, daß ein dingliches Recht die Voraussetzungen des Wirtschaftsgutbegriffs erfüllt, kann die bilanzielle Folge der Veränderung der Güterzuordnung durch Bestellung eines dinglichen Rechts nur die Aktivierung sein“¹¹. „Auch das Erbbaurecht ist ein Wirtschaftsgut, . . .“¹².

Die Auseinandersetzung mit der Gegenmeinung ist offenbar nicht der Mühe wert:

„Nießbrauchrechte sind, so die einhellige höchstrichterliche Auffassung, Wirtschaftsgüter . . . Nur wenige Autoren¹³ vertreten entgegen dem Bundesfinanzhof die Auffassung, der Nießbrauch sei kein Wirtschaftsgut“¹⁴.

1 Vorlagebeschluß vom 20. 8. 1986 – I R 41/82, BStBl. II 1987 S. 65, BB 1986 S. 2396 und BB 1987 S. 34.

2 So der I. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluß, a.a.O. (Fn. 1), BStBl. II 1987 S. 71 unter 4 a.

3 So Döllerer, Einlagen bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1986 S. 1857 (S. 1863 Buchst. f).

4 BFH, 9. 10. 1953 – IV 536/52 U, BStBl. III 1953 S. 337, BB 1953 S. 966 (Pkw-Nutzung); 9. 11. 1962, StRK, § 4 EStG R. 535 (Pkw-Nutzung); 26. 7. 1979 – IV R 170/74, BStBl. II 1980 S. 176, BB 1980 S. 504 (Flugzeug-Nutzung); 30. 10. 1984 – IX R 2/84, BStBl. II 1985 S. 610 (S. 613: Gebäude-Nutzung), BB 1985 S. 2299; 16. 7. 1985, BFH-NV 1985 S. 78 (Gebäude-Nutzung).

5 BFH, 2. 8. 1983 – VIII R 170/78, BStBl. II 1983 S. 735 (736), BB 1983 S. 1905. Diese Entscheidung ist die bisher einzige, in der der BFH ein Nutzungsrecht konsequent als immaterielles Wirtschaftsgut behandelt hat. Die Finanzverwaltung wendet das Urteil deshalb nicht an, vgl. BMF-Schreiben vom 10. 7. 1984, BStBl. I 1984 S. 460, BB 1984 S. 1600.

6 Buchung: per immaterielle Wirtschaftsgüter an Rücklagen (EK 04).

7 Vorlagebeschluß vom 20. 8. 1986, a.a.O. (Fn. 1), BStBl. II 1987 S. 65 (S. 74 unter B. 3).

8 BFH, 16. 11. 1977 – I R 83/75, BStBl. II 1978 S. 386, BB 1978 S. 691.

9 BMF-Schreiben vom 15. 11. 1984, BStBl. I 1984 S. 561, Tz. 28 (Zweiter Nießbraucherlaß), BB 1984 S. 2170 (2171).

10 Ueßner, Einkommensteuerliche Einzelfragen, StbKRep. 1977 S. 106 (113).

11 Clausen, Zur Bilanzierung von Nutzungsverhältnissen, JbFfSt. 1976/77 S. 120 (133 f.).

12 Döllerer, Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, BB 1984 S. 2034 (2038).

13 Biergans, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl., München 1985, S. 136 f.; Meyer, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, Herne/Berlin 1984, S. 6, 317 f.

14 Ley, Besteuerung des Nießbrauchs an Betriebsgrundstücken, Privatgrundstücken und an Wertpapieren, Bergisch Gladbach 1986, S. 20 f.

Immerhin gibt es auch Anhänger der Wirtschaftsgutvorstellung¹⁵, die wenigstens einräumen, daß es sich bei der herrschenden Meinung um eine „Wertung“ handelt, über die man streiten kann.

II. Contra Wirtschaftsguteigenschaft

Ohne Zweifel hat der Bundesfinanzhof Nutzungsrechte wiederholt als Wirtschaftsgüter „bezeichnet“. Das ist jedoch noch lange kein Beweis für deren Wirtschaftsguteigenschaft. Entscheidend muß sein, ob aus der Wirtschaftsgutvorstellung auch die notwendigen Schlußfolgerungen im Hinblick auf die Rechtsfolgen einer Nutzungsüberlassung gezogen werden. Es genügt also nicht, wenn der Bundesfinanzhof Nutzungsrechte als Wirtschaftsgüter „bezeichnet“. Er muß sie auch konsequent als solche „behandeln“. Daran fehlt es jedoch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.

1. Entgeltliche Nutzungsüberlassung im Privatbereich

Die Vertreter der Wirtschaftsgutvorstellung gehen regelmäßig davon aus, daß das Entgelt für die Einräumung eines Nutzungsrechts zumindest im Falle der Einmalzahlung als Anschaffungspreis für das Wirtschaftsgut Nutzungsrecht zu behandeln ist¹⁶. Meist ebenso selbstverständlich wird unterstellt, daß das Nutzungsentgelt vom Überlassenden zu versteuern ist¹⁷.

Beispiel:

A räumt B ein Nießbrauchrecht an seinem Mietshaus ein und erhält hierfür einmalig 100 000 DM. B hat die 100 000 DM als Anschaffungspreis für sein Nutzungsrecht zu aktivieren und über die voraussichtliche Laufzeit linear abzuschreiben. A hat die 100 000 DM als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Zuflußzeitpunkt zu versteuern.

Selbst hartnäckige Anhänger der Wirtschaftsgutvorstellung erkennen den Widerspruch, der in dieser Behandlung entgeltlicher Nutzungsüberlassungen liegt.

„So wird die entgeltliche Nießbrauchbestellung aus der Sicht des Nießbrauchers als Anschaffung des immateriellen Wirtschaftsguts ‚Nießbrauchrecht‘ qualifiziert, was die Geltendmachung der AfA auf das Wirtschaftsgut ‚Nießbrauchrecht‘ belegt, währenddessen es sich beim gleichen Rechtsgeschäft aus der Sicht des Grundstückseigentümers nicht um eine Vermögensumschichtung handeln soll, die, weil sie sich im Privatvermögen vollzieht und § 23 EStG nicht anwendbar ist, nicht steuerbar wäre. Mir will nicht so recht einleuchten, wieso ein und dasselbe Rechtsgeschäft sich aus der Sicht des einen Vertragspartners als Anschaffungsgeschäft und damit als Vermögensumschichtung darstellen kann und aus der Sicht des anderen Vertragspartners aber eine Vermögensumschichtung verneint wird“¹⁸.

Welche Schlußfolgerungen zieht man nun aus dieser Erkenntnis? Meines Erachtens gibt es nur zwei Möglichkeiten: Entweder man bleibt bei seiner Auffassung, daß Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter sind. Dann muß man konsequenterweise aber auch dafür eintreten, daß das Nutzungsentgelt nicht besteuert wird, sofern es sich um das Entgelt für die Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Nutzungsrechts handelt. Diese Ansicht wurde¹⁹ und wird²⁰ tatsächlich von einigen Autoren vertreten. Die andere Möglichkeit wäre der Verzicht auf die Vorstellung, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter. De lege lata spricht meines Erachtens nichts für die erste, aber alles für die zweite Lösung.

Wäre die Auffassung richtig, daß Nutzungsrechte Wirtschaftsgüter sind, deren Verkauf im Privatvermögen nicht steuerbar wäre, gäbe es bald keine Miet- und Pachtverträge mehr. Statt dessen würden nur noch (befristete oder auflösend bedingte) Nießbrauchverträge abgeschlossen. § 21 Abs. 1 EStG könnte wegen Bedeutungslosigkeit ersatzlos gestrichen werden. Zu Recht hat das Bundesverfassungsgericht²¹ eine auf die Qualifizierung eines Nießbrauchentgelts als Kaufentgelt gerichtete Verfassungsbeschwerde wegen mangelnder Aussicht auf Erfolg nicht zur Entscheidung angenommen. Auch der Bundesfinanzhof²² hat stets entschieden, daß das Entgelt für die

Einräumung dinglicher Nutzungsrechte nicht steuerfreies Kauf-, sondern steuerpflichtiges Nutzungsentgelt ist. Folgt man dieser Rechtsprechung, ist eigentlich kein Raum mehr vorhanden für die Vorstellung, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter.

Die Entscheidung, das Entgelt für die Einräumung eines Nutzungsrechts nicht als Kauf-, sondern als Nutzungsentgelt zu qualifizieren, hat nicht nur die Steuerbarkeit privater Nutzungsüberlassungen zur Folge. Eine weitere Folge der Entscheidung ist, daß das Nutzungsentgelt nicht mehr als Anschaffungspreis eines Wirtschaftsguts „Nutzungsrecht“ behandelt werden kann, was die Vertreter der Wirtschaftsgutvorstellung regelmäßig nicht wahrhaben wollen. Der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs²³ hat diesen Zusammenhang jedenfalls deutlich gesehen und entsprechend entschieden:

„Zu den Anschaffungskosten für den Erwerb eines Nutzungsrechts gehört jedoch nicht die Gegenleistung des Berechtigten für die Gebrauchsüberlassung. Pachtvorauszahlungen und Einmalzahlungen sind ebenso wie die laufenden Pachtzahlungen Entgelt pro rata temporis der Nutzungsüberlassung und nicht Anschaffungskosten für ein Nutzungsrecht“.

Das Urteil betraf zwar nur eine Pachtvorauszahlung, also das Entgelt für die Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts. Zu Recht stellt jedoch Döllerer²⁴, der Vorsitzende Richter des VIII. Senats des Bundesfinanzhofs ist, fest, daß es keinen Grund gibt, diese Aussage nicht auch auf dingliche Nutzungsverhältnisse zu beziehen. Diese Erkenntnis führt zu dem merkwürdigen Ergebnis, daß nach geltender Rechtsprechung Nutzungsrechte zwar Wirtschaftsgüter sein sollen, das Nutzungsentgelt aber nicht zu den Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter gehört. Sollte es tatsächlich Wirtschaftsgüter geben, die keinen Anschaffungspreis haben?

2. Betriebliche Nutzung unentgeltlich überlassener Wirtschaftsgüter

Seit 1977 vertritt der Bundesfinanzhof²⁵ die Auffassung, Nutzungsrechte könnten Gegenstand einer Einlage sein. Voraussetzung ist, daß ein unentgeltlich überlassenes Wirtschaftsgut betrieblich genutzt wird und die Nutzungsmöglichkeit auf einer gesicherten Rechtsposition beruht. Bisher hat jedoch nur der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs²⁶ das eingelegte Nutzungsrecht wie ein normales immaterielles Einzelwirt-

15 Costede, Grundfragen der Absetzungsbefugnis wegen Abnutzung, StW 1986 S. 44 (48).

16 Z. B. BMF-Schreiben vom 15. 11. 1984, a.a.O. (Fn. 9).

17 Z. B. BMF-Schreiben vom 15. 11. 1984, a.a.O. (Fn. 9), Tz. 31.

18 Ley, a.a.O. (Fn. 14), S. 89 f.

19 Felix, Der Nießbrauch in der Besteuerungspraxis, StbKRep. 1975 S. 405 (420); Hilger, Die einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs, Diss. Köln 1967, S. 99 f.; Littmann, Einkommensgestaltung durch Nießbrauchbestellung?, INF 1967 S. 1 (6); v. Selzam, Der Erbbauzins aus steuerrechtlicher Sicht, DB 1963 S. 1334 ff.; Söffing, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs, FR 1975 S. 414 (417 Buchst. C); FG Düsseldorf, 9. 11. 1966, EFG 1967 S. 347 (rkr., betr. dingliches Wohnrecht).

20 Kessler, Einzelwirtschaftliche Betrachtung der Nießbrauchsbesteuerung, BB 1985 S. 1386 (S. 1393 Fußn. 83).

21 BVerfG, 24. 2. 1978 – 1 BvR 114/75, DStR 1978 S. 478.

22 BFH, 11. 10. 1963 – VI 251/62 U, BStBl. III 1963 S. 564, und 4. 7. 1969 – IV R 259/67 BStBl. II 1969 S. 724, BB 1969 S. 1300 (betr. Erbbaurecht); 7. 12. 1977 – I R 54/75, BStBl. II 1978 S. 355, BB 1978 S. 340 (betr. ausschließliche Lizenz); 27. 6. 1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979 S. 332 (betr. Nießbrauch).

23 BFH, 11. 10. 1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984 S. 267 (269), BB 1984 S. 836.

24 Döllerer, a.a.O. (Fn. 12), S. 2034 (2039).

25 BFH, 16. 11. 1977, a.a.O. (Fn. 8); 31. 10. 1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979 S. 401 (403 Tz. 2 b), BB 1979 S. 869; 22. 1. 1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980 S. 244 (246 Tz. 3 b), BB 1980 S. 662; 20. 11. 1980 – IV R 117/79, BStBl. II 1981 S. 68 (69 Tz. II 2), BB 1981 S. 164; 26. 5. 1982 – I R 104/81, BStBl. II 1982 S. 594, BB 1982 S. 1469; 2. 8. 1983, a.a.O. (Fn. 5), BStBl. II 1983 S. 735, 736, 739; 8. 12. 1983 – IV R 20/82, BStBl. II 1984 S. 202, BB 1984 S. 453.

26 BFH, 2. 8. 1983, a.a.O. (Fn. 5).

schaftsgut behandelt. Die dadurch erzielbaren Steuervorteile²⁷ halten sowohl der IV. Senat des Bundesfinanzhofs²⁸ als auch die Finanzverwaltung²⁹ für nicht gerechtfertigt. Das Urteil wird daher nicht angewendet.

Nach augenblicklicher Rechtslage soll der Teilwert des eingelegten Nutzungsrechts der Summe der Abschreibungsbeträge entsprechen, die der Eigentümer geltend machen könnte, wenn er das unentgeltlich überlassene Wirtschaftsgut selbst zur Einkunftserzielung genutzt hätte. Der mit dieser sonderbaren Teilwertdefinition verfolgte Zweck ist offenkundig: Dem unentgeltlich Nutzungsberechtigten soll die Absetzung für Abnutzung auf das überlassene Wirtschaftsgut zugute kommen. Dieses Ziel ist nicht zu beanstanden, wohl aber die „rechtliche“ Begründung. Dasselbe Ergebnis läßt sich, dogmatisch besser begründet, über die Nutzungseinlage erreichen³⁰. Daher kann die Rechtsprechung zur Einlagefähigkeit von Nutzungsrechten nicht als Beweis für deren Wirtschaftsguteigenschaft akzeptiert werden³¹. Der I. Senat des Bundesfinanzhofs³² scheint diese Ansicht zu teilen. Andernfalls hätte er sich wohl kaum derart kritisch mit der bisherigen Rechtsprechung auseinandergesetzt.

3. Entgeltlicher Eintritt in ein bestehendes Nutzungsverhältnis

Döllerer³³ meint, Nutzungsrechte würden in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur noch in zwei Fällen als Wirtschaftsgüter in Erscheinung treten. Der eine Fall sei der der Einlage unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte. Der andere Fall sei der, daß ein bestehendes Nutzungsrecht gegen Entgelt an einen Dritten veräußert wird. Der Erwerber muß es mit den Anschaffungskosten aktivieren.

In der Tat hat die Rechtsprechung³⁴ wiederholt entschieden, daß Abstandszahlungen an einen Vormieter als Anschaffungskosten eines immateriellen Einzelwirtschaftsgutes zu behandeln sind. Gegenstand der Anschaffung sind in diesen Fällen die mit dem Nutzungsrecht verbundenen Gewinnchancen. So spricht der Bundesfinanzhof im Urteil vom 17. 3. 1977³⁵ von Anschaffungskosten „wegen der mit dem Mietrecht verbundenen wirtschaftlichen Vorteile“. Es geht also um den Erwerb von Gewinnchancen aus schwebenden Verträgen³⁶. Die diesbezügliche Rechtsprechung ist vor dem Hintergrund der Nichtabschreibungsfähigkeit des Geschäftswerts nach altem Recht zu sehen. Der Bundesfinanzhof wollte die Härte der Nichtabschreibungsfähigkeit dadurch vermeiden, daß er die Gewinnchancen aus schwebenden Verträgen, zu denen insbesondere auch Gewinnchancen aus Dauerrechtsverhältnissen gerechnet werden, als immaterielle Einzelwirtschaftsgüter anerkannte. Inzwischen wurde das Problem der Nichtabschreibungsfähigkeit des Geschäftswerts jedoch beseitigt³⁷. Es stellt sich daher die Frage, ob die Eintrittszahlungen noch als Anschaffungskosten für immaterielle Einzelwirtschaftsgüter betrachtet werden müssen. Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs³⁸ hat seine Zweifel an der bisherigen Behandlung von Eintrittszahlungen bereits zum Ausdruck gebracht.

„Der Senat läßt offen, ob Gewinnchancen aus schwebenden Geschäften . . . und demgemäß der sog. Auftragsbestand abnutzbare immaterielle Einzelwirtschaftsgüter sein können und Aufwendungen hierfür demgemäß nicht als Teil der Anschaffungskosten für einen Geschäftswert, sondern als Anschaffungskosten für abnutzbare immaterielle Einzelwirtschaftsgüter zu aktivieren sind“.

Weshalb sollte der Bundesfinanzhof diese Frage offenlassen, wo sie doch von der bisherigen Rechtsprechung scheinbar eindeutig im Sinne der Anerkennung von Gewinnchancen als immaterielle Einzelwirtschaftsgüter beantwortet wurde, wenn er nicht Zweifel an der bisherigen Behandlung hätte? In der Tat sind solche Zweifel auch berechtigt. Denn schon die bisherige Rechtsprechung war nicht einheitlich. So wurden Abstandszahlungen, die der Nachfolger anlässlich seines Eintritts in ein Darlehensverhältnis wegen der besonders günstigen Zinskonditionen an den bisherigen Darlehensnehmer

zahlte, nicht als Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut, sondern als sofort abzugsfähige Werbungskosten anerkannt³⁹. Auch die Rechtsprechung zur Behandlung von Eintrittszahlungen in bestehende Nutzungsverhältnisse stellt also keinen überzeugenden Beweis für die Wirtschaftsguteigenschaft von Nutzungsrechten dar.

4. Errichtung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden

Neben den beiden von Döllerer genannten Fällen gibt es für obligatorische Nutzungsverhältnisse noch eine dritte Sachverhaltensgruppe, bei der nach Meinung des Bundesfinanzhofs das Nutzungsrecht als Wirtschaftsgut in Erscheinung treten soll. Es handelt sich um den Fall, daß ein obligatorisch Nutzungsberechtigter auf dem überlassenen Grund und Boden ein Gebäude errichtet und der für den Fall der Beendigung des Nutzungsverhältnisses gegenüber dem Eigentümer bestehende Entschädigungsanspruch (§ 951 BGB) nicht ausgeschlossen wurde. Die Rechtsprechung meint, der Nutzungsberechtigte sei nicht (wirtschaftlicher) Eigentümer des von ihm errichteten Gebäudes. Um ihm dennoch die Gebäude-Absetzung zu erhalten, vertritt der Bundesfinanzhof⁴⁰ seit 1978 eine sonderbare Auffassung. Hat der Nutzungsberechtigte die Herstellungskosten des Gebäudes getragen, soll er ein Nutzungsrecht erworben haben, das „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ anzusetzen und abzuschreiben ist. Das materielle Wirtschaftsgut Nutzungsrecht kann nach § 7 Abs. 1 EStG über die individuell geschätzte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes oder die kürzere Dauer des Nutzungsverhältnisses abgeschrieben werden⁴¹.

Diese Konstruktion wird im Schrifttum zu Recht kritisiert. Döllerer⁴² spricht von einer „kühnen Begründung“. Meines Erachtens⁴³ ist der Nutzungsberechtigte immer dann wirtschaftlicher Eigentümer des auf seine Kosten errichteten Gebäudes, wenn der nach §§ 951, 812 BGB bestehende gesetzliche Entschädigungsanspruch

27 Vgl. das Beispiel in Abschnitt A.

28 BFH, 8. 12. 1983, a.a.O. (Fn. 25), BStBl. II 1984 S. 202 (204).

29 BMF-Schreiben vom 10. 7. 1984, BStBl. I 1984 S. 460, BB 1984 S. 1600.

30 Dazu ausführlich Meyer-Scharenberg, Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986 S. 18 ff.

31 A. A. Döllerer, a.a.O. (Fn. 12), BB 1984 S. 2034 (2039); Ley, a.a.O. (Fn. 14).

32 BFH, Vorlagebeschluß vom 20. 8. 1986, a.a.O. (Fn. 1), BStBl. II 1987 S. 67 (71 Tz. 4 b).

33 Döllerer, a.a.O. (Fn. 12), BB 1984 S. 2034 (2039).

34 RFH, 11. 7. 1940, RStBl. 1940 S. 996 (Eintritt in Wohnraummietvertrag); BFH, 19. 1. 1961 – IV 295/58 RU, BStBl. III 1961 S. 131, BB 1961 S. 519 (Eintritt in Ladenmietvertrag); 1. 8. 1968 – I 206/65, BStBl. II 1969 S. 66 (Eintritt in Lizenzvertrag); 18. 7. 1972 – VIII R 16/68, BStBl. II 1972 S. 884, BB 1972 S. 1309 (Eintritt in Lizenzvertrag); 17. 3. 1977 – IV R 218/72, BStBl. II 1977 S. 595, BB 1977 S. 830 (Eintritt in Mietverträge über Zigarettenautomatenaufstellplätze).

35 BFH, 17. 3. 1977, a.a.O. (Fn. 34), BStBl. II 1977 S. 595 (597 f.).

36 Ausführlich dazu Meyer-Scharenberg, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, Herne/Berlin 1984, S. 53 f., S. 314 ff.

37 §§ 7 Abs. 1 Satz 3, 52 Abs. 6 EStG.

38 BFH, 7. 11. 1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986 S. 176 (177), BB 1986 S. 434.

39 BFH, 2. 8. 1977 – VIII R 104/74, BStBl. II 1978 S. 143, BB 1978 S. 288.

40 BFH, 31. 10. 1978 – III R 182/75, BStBl. II 1979 S. 399, BB 1979 S. 716; 31. 10. 1978, a.a.O. (Fn. 25), BStBl. II 1979 S. 401 (403 Tz. 2 a); 31. 10. 1978 – VIII R 146/75, BStBl. II 1979 S. 507, BB 1979 S. 1074; 22. 1. 1980, a.a.O. (Fn. 25), BStBl. II 1980 S. 244 (246 Tz. 3 a); 20. 11. 1980, a.a.O. (Fn. 25), BStBl. II 1981 S. 68 (69 II. 1).

41 BFH, 31. 10. 1978, a.a.O. (Fn. 40), S. 399.

42 Döllerer, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und die Wirtschaftsprüfung, in Busse v. Colbe / Lutter, Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform, Wiesbaden 1977, S. 185 (S. 188 f.).

43 Zur Begründung vgl. Meyer-Scharenberg, Eigenen Wohnzwecken dienende Gebäude auf fremdem Grund und Boden nach der Neuregelung der Wohnungsbesteuerung, DStR 1986 S. 785 (787); zustimmend Stephan, Bauten auf fremdem Grund und Boden, DB 1987 S. 297 (300).

(1) nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde,

(2) zwar ausdrücklich ausgeschlossen wurde, die vereinbarte unkündbare Überlassungsdauer aber der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes entspricht. Hierzu gehört auch der Fall, daß eine Verpflichtung zum Abbruch des Gebäudes bei Beendigung der Grundstücksüberlassung besteht.

Diese Ansicht wird offenbar nun auch von der Finanzverwaltung⁴⁴ vertreten, da sie den Nutzungsberechtigten in die Übergangsregelung für die Wohnraumbesteuerung einbezogen hat, obwohl er nach der Rechtsprechung eigentlich nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist und daher nicht im eigenen Haus wohnt. Als Begründung führt Stuhmann⁴⁵ an: „Andererseits hat der Nutzende in einem solchen Fall wohl eine Art wirtschaftliches Eigentum an der Wohnung erlangt, das die Anwendung der Übergangsregelung rechtfertigen könnte“. Auch dieser Fall kann also dogmatisch viel besser gelöst werden, wenn man auf die Vorstellung verzichtet, Nutzungsrechte seien Wirtschaftsgüter. Was für einen Grund könnte es geben, an der Wirtschaftsgutvorstellung festzuhalten?

5. Bilanzielle Behandlung entgeltlicher Nutzungsüberlassungen

Die entgeltlich eingeräumten Nutzungsrechte treten auch bilanziell nicht als Wirtschaftsgüter in Erscheinung. Bilanziert werden nur Vorauszahlungen, Zahlungsrückstände und drohende Verluste. Vorausbezahltes Nutzungsentgelt wird nicht als Anschaffungspreis für ein Wirtschaftsgut Nutzungsrecht aktiviert, sondern als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten. Döllerer⁴⁶ beurteilt diesen Umstand wie folgt:

„Auch das Erbbaurecht ist ein Wirtschaftsgut, . . . Gleichwohl scheint die kaufmännische Praxis die Erbbauzinsen als Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung und nicht als Anschaffungskosten des Erbbaurechts zu behandeln, ebenso wie sie die Lizenzgebühren als Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung und nicht als Anschaffungskosten der Lizenz behandelt. Das Urteil des IV. Senats des Bundesfinanzhofs⁴⁷ zur Bilanzierung des Erbbaurechtsverhältnisses . . . bestätigt nunmehr diese Praxis“.

Es mag zutreffen, daß der IV. Senat seine Erkenntnisse induktiv, d. h. aus der Praxis ordentlicher und gewissenhafter Kaufleute abgeleitet hat, was methodisch allerdings ein verpöntes Vorgehen wäre. Dasselbe Ergebnis läßt sich jedoch auch deduktiv ermitteln, d. h. aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ableiten.

Nach § 5 Abs. 4 EStG ist für ein vorausbezahltes Nutzungsentgelt ein aktiver bzw. passiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Für die Gewinnauswirkung ist es letztlich ohne Bedeutung, ob man vorausbezahlte Nutzungsentgelte durch Aktivierung und Abschreibung eines Wirtschaftsgutes Nutzungsrecht oder durch Bildung und Auflösung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens periodisiert. Aus dogmatischen Gründen ist diese Unterscheidung jedoch wichtig. Das Vorhandensein einer eigenständigen Regelung für die Behandlung vorausbezahlter Nutzungsentgelte stützt die Auffassung, daß Nutzungsrechte keine Wirtschaftsgüter sind⁴⁸. Daß auch der IV. Senat des Bundesfinanzhofs Zweifel an der Wirtschaftsguteigenschaft von Nutzungsrechten hegt, zeigt meines Erachtens die folgende Aussage⁴⁹: „Es mag zutreffen [Herv. d. Verf.], daß das Erbbaurecht bilanzrechtlich ein immaterielles Wirtschaftsgut ist, das entgeltlich erworben und deshalb bilanzierungsfähig ist (§ 5 Abs. 2 EStG)“. Weshalb sollte sich der IV. Senat derart zurückhaltend zur Wirtschaftsguteigenschaft von Nutzungsrechten äußern, wenn er nicht Zweifel an der Richtigkeit dieser Vorstellung hätte?

C. Ergebnis

Die Rechtsprechung bezeichnet Nutzungsrechte häufig als Wirtschaftsgüter, ohne sie allerdings nach den für Wirtschaftsgüter geltenden Grundsätzen zu behandeln. Diese Tatsache ist meines Erachtens Grund genug, die Wirtschaftsgutvorstellung aufzugeben. Sie ist keine brauchbare Theorie zur Ableitung der Rechtsfolgen einer Nutzungsüberlassung. Daß ein Nutzungsrecht kein neben dem überlassenen Wirtschaftsgut existentes Wirtschaftsgut ist, läßt sich darüber hinaus aber auch aus den Merkmalen des Wirtschaftsgutbegriffs ableiten⁵⁰. Es bleibt zu hoffen, daß der Große Senat des Bundesfinanzhofs endlich ein klares Wort zur Frage der Wirtschaftsguteigenschaft von Nutzungsrechten sprechen wird.

44 BMF-Schreiben vom 19. 9. 1986, BStBl. I 1986 S. 480; vgl. zum Schreiben Zeitler, BB 1986 S. 2103 ff.

45 Stuhmann, Übergangsregelung zur Anwendung des Wohnungseigentumsförderungsgesetzes bei Privatgebäuden, NWB 1986 Fach 3 b, S. 3317 (3319).

46 Döllerer, a.a.O. (Fn. 12).

47 BFH, 20. 1. 1983 V R 158/80, BStBl. II 1983 S. 413, BB 1983 S. 878.

48 In diesem Sinne auch Trzaskalik, Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983 S. 126 (129 f.).

49 BFH, 20. 1. 1983, a.a.O. (Fn. 47), BStBl. II 1983 S. 413 (416).

50 Biergans, a.a.O. (Fn. 13).